



Ergebnisbericht der 129. DSR-Sitzung

vom 09. und 10. März 2009

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 129. DSR-Sitzung behandelt:

- **ED 10 Consolidated Financial Statements**
- **ED Income Tax**
- **ED amend IAS 24 Related Party Disclosures – Relationships with the State**
- **IASCF – Constitution Review – Phase 2**
- **Framework B – elements/recognition**
- **IASB/FASB DP Revenue Recognition**
- **IASB DP Financial Statement Presentation**
- **Financial Crisis**

ED 10 Consolidated Financial Statements

Der DSR diskutiert den vom IASB veröffentlichten ED 10 Consolidated Financial Statements. Der Standardisierungsrat lehnt den ED grundsätzlich ab. Die Änderungen in der Control-Definition sind in Bezug auf Structured Entities nicht sachgerecht, außerdem werden die umfangreichen vorgeschlagenen Angaben kritisch gesehen. Der DSR spricht sich gegen das ability-to-direct-Kriterium aus. Entscheidend für den DSR ist bei fehlenden absoluten Stimmrechtsmehrheiten die tatsächliche Be-

stimmung der Aktivitäten des anderen Unternehmens. Der Standardisierungsrat diskutiert die Auslegung der Definition des governing body nach ED 10. Darin sieht der DSR die Art der Entscheidungen als grundlegendes Merkmal; zudem wird angemerkt, dass sich nach dieser Definition das bestehende duale Boardsystem nicht subsumieren lasse. Der Standardisierungsrat spricht sich für ein abstrakteres Prinzip aus, welches sowohl monistische als auch duale Boardsysteme abdeckt.

Der DSR lehnt die vorgeschlagene Definition von Structured Entities ab, da diese nicht robust genug ist. Denkbar wäre, die vorgeschlagene Definition als Beschreibung anzusehen und ihr somit einen weniger verbindlichen Charakter zu geben. In der Beschreibung sollte klar werden, dass sich bei Structured Entities das power Kriterium regelmäßig nicht explizit nachweisen lässt. Darüber hinaus deutet die Übernahme von Chancen und Risiken darauf hin, dass Power ausgeübt wird oder nachhaltig ausgeübt wurde (Risks-and-Rewards-Ansatz), da sich die Ausübung von Power sachlogisch aus der Übernahme von Chancen und Risiken herleiten lässt. Der DSR empfiehlt im Falle, dass der IASB eine Definition für Structured Entities geben möchte, eine Formulierung zu wählen, die nicht vordergründig auf einer Negativ-

abgrenzung beruht. Den beispielhaften Indikatoren aus §§ 30-38 stimmt der DSR zu und fügt an, dass der Risks-and-Rewards-Ansatz als Indikator zu verstehen sei.

Der DSR widerspricht in Summe den vorgeschlagenen Disclosures zu structured entities, da diesen kein klares Prinzip zugrunde liegt. Der DSR widerspricht dem Vorschlag, dass Reputationsrisiken als Grundlage von Kontrolle gesehen werden können. Der Standardisierungsrat stimmt den Vorschlägen der Arbeitsgruppe zu, dass der IASB eine Überarbeitung von IAS 28 in Betracht ziehen sollte.

ED Income Tax

Frau Knorr stellt das Thema ED Income Taxes vor. Der DSR diskutiert einige Punkte an und bittet im Folgenden um weitere Erläuterungen durch den Stab:

- Beispielhaft soll dargestellt werden, welche Auswirkung die neugeschaffene „tax basis“ hat.
 - Erarbeitet werden sollen konkrete Beispiele, mit denen die Konsequenzen aus gegenüber IAS 12 nunmehr unterschiedlichen Steuerwerten und temporären Differenzen klar werden.
 - Was sind die Hintergründe für das Aufnehmen/Streichen von Ausnahmen?
 - Was sind die Hintergründe für die Ausnahme des Nichteinbezugs von Tochterunternehmen aus dem Ausland (Outside basis differences)?
-

IED amend IAS 24 Related Party Disclosures – Relationships with the State

Der DSR diskutiert die im Entwurf vorgelegte Stellungnahme zu dem vom IASB veröffentlichten ED Relationships with the State – Proposed amendments to IAS 24.

Eingangs diskutiert der DSR zu erwartende Änderungen des IAS 24 aufgrund des im Februar 2007 vom IASB vorgelegten ED State-

controlled Entities and the Definition of a Related Party, die im Rahmen des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) nicht mehr zur Diskussion gestellt worden sind. Der Standardisierungsrat entscheidet sich für die Aufnahme einer Reihe von Anmerkungen in die Stellungnahme in Bezug auf die Vorschläge des ED amend IAS 24 (Feb. 2007) bzw. die diesbezüglich nachfolgend vom IASB vorläufig getroffenen Entscheidungen. In diesem Zusammenhang sind beispielsweise Anmerkungen zur Verwendung des Begriffs state-influenced entities anstelle von state-controlled entities, zur Klarstellung der Begriffe individual financial statements und state, zu der nach Auffassung des Rates zu weiten Definition des Begriffs close members of the family of a person und der grundsätzlich abzulehnenden retrospektiven Anwendung der Überarbeitungen des IAS 24 in die Stellungnahme aufzunehmen.

Anschließend diskutiert der DSR den vorgelegten Stellungnahmeentwurf und schlägt eine Reihe von inhaltlichen und redaktionellen Anpassungen vor. Herauszuheben ist in diesem Zusammenhang die weitere Konkretisierung des Alternativvorschlags des DSR in Bezug auf die Ausnahmeregelung für state-controlled entities von den Angabepflichten nach IAS 24.17. Nach Auffassung des Rates ist eine solche Ausnahmeregelung nicht nur state-controlled entities zu gewähren, sondern sollte im Rahmen eines Drei-Stufen-Konzepts allen berichtspflichtigen Unternehmen gewährt werden.

IASCF – Constitution Review – Phase 2

Der DSR diskutiert die noch nicht zuvor diskutierten Fragen der IASCF zum Constitution Review (Phase II).

Kritisch sieht der DSR die in dem von der IASCF veröffentlichten Memorandum of Understanding beschriebene Verantwortlichkeit des neu errichteten Monitoring Board und dessen über die in Phase I des Constitution Review vorgeschlagenen Aufgaben hinausgehenden Rechte.

Nach der Meinung des DSR soll der Entscheidungsprozess hinsichtlich Agenda- und technischen Entscheidungen transparenter

gestaltet werden. Idealerweise sollte kein Entscheidungsprozess des IASB unter Ausschluss der Öffentlichkeit erfolgen. Zur Beschleunigung von Agenda Entscheidungen schlägt der DSR vor, dass sich der IASB mit dem Standards Advisory Council (SAC) als Gremium von Vertretern der Öffentlichkeit beraten und seine Agenda Entscheidungen gegenüber dem SAC begründen soll.

Das Due Process Handbuch des IASB sollte nach Ansicht des DSR den Due Process in verschiedenen Eskalationsstufen darstellen und detailliert festlegen, welche Maßnahmen einen „regulären“ Due Process darstellen und unter welchen Umständen welche Einzelmaßnahmen des Due Process abgekürzt bzw. von welchen abgesehen werden kann (fast-track Prozess). Darüber hinaus sieht der DSR auch die Notwendigkeit eines sog. Notfallprozesses in außergewöhnlichen Sonderfällen und vertritt die Ansicht, dass zur Anwendung des Notfallprozesses sowohl die Zustimmung der Trustees als auch des Monitoring Board vorliegen muss.

Des Weiteren wird der DSR der IASCF vorgeschlagen, dass der IASB Feedback Statements und Effect Studies nicht erst in der post-implementation Phase, sondern auch bereits mit dem Exposure Draft veröffentlichen sollte, damit sich Kommentierende frühzeitig ein angemessenes Bild machen können.

Hinsichtlich der Terms of References des SAC befürwortet der DSR eine Überarbeitung, schlägt jedoch vor, diese auf einen Zeitpunkt nach Abschluss des Constitution Review zu vertagen.

Als weiteres Thema des Constitution Review diskutiert der DSR eine mögliche Verantwortung des IASB für die Übersetzung der Standards in weitere Sprachen. Nach Ansicht des DSR sollte die IASCF eine Prozesskontrolle vornehmen, jedoch nicht selbst in die Übersetzung der Standards involviert sein. Der IASB sollte jedoch bereits im Prozess der Standardsetzung mögliche Übersetzungsschwierigkeiten berücksichtigen.

Des Weiteren diskutiert der DSR den Entwurf einer Stellungnahme.

Nach Ansicht des DSR ist enforceability kein key performance indicator eines Standardsetzers im Bereich der Bilanzierung und hält es daher für angemessener, das Kriterium aus der in der Satzung festgelegten Zielsetzung der IASCF zu entfernen. Entscheidend für den Standardisierungsrat sind die Kriterien applicability, practicability und understandability.

Framework B – elements/recognition

Dieser Tagesordnungspunkt wurde kurzfristig gestrichen.

IASB/FASB DP Revenue Recognition

Der DSR befürwortet den asset-liability-approach. Revenue entsteht aus dem Abbau der Verbindlichkeit und nicht durch den Aufbau eines Vermögenswerts. Der Zeitpunkt der Ertragsvereinnahmung soll auf dem bereits im PAAinE-Diskussionspapier favorisierten continuous approach basieren. In diesem Zusammenhang diskutierte der DSR mögliche pragmatische Vereinfachungen bei der Massenfertigung, z. B. der Autoproduktion.

Der vom DSR befürwortete Ansatz führt dazu, dass künftig sogenannte „schwebende Geschäfte“ zu erfassen sind. Eine Saldierung der aus dem Vertrag resultierenden Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten sollte zulässig sein. Da sich in diesem Falle die Vermögenswerte und die Verbindlichkeiten i.d.R. gegenseitig ausgleichen, kommt es zu keinem Ausweis in der Bilanz.

Der DSR beschließt in seiner Stellungnahme an den IASB sein Verständnis von revenue (= turnover) darzulegen. Revenue soll aus Kundenverträgen resultieren.

Der DSR befürwortet den continuous approach. Die im Diskussionspapier vorgeschlagene Anwendung des critical event approaches bei Fertigungsaufträgen ist daher nicht sachgerecht. Der Vorschlag im Diskussionspapier zu Serviceverträgen entspricht im Ergebnis dem continuous approach.

Anhand des Beispiels der Softwareentwicklung stellt der DSR fest, dass eine Abgrenzung, ob etwas eine Dienstleistung oder ein Gut ist, gegebenenfalls schwierig ist. Je nach Einordnung der zu erfüllenden Leistungsverpflichtung kommt es zur Anwendung unterschiedlicher Ansätze nach dem Diskussionspapier.

Der DSR lehnt die im Diskussionspapier vorgeschlagene Definition eines contract ab und befürwortet vorläufig die Definition eines contract nach IAS 32.13. Die derzeitige Arbeitsdefinition einer Verbindlichkeit beinhaltet ebenfalls das Kriterium der Einklagbarkeit. Der DSR nimmt die Position ein, dass die rechtliche Einklagbarkeit nicht als Kriterium einer wirtschaftlichen Verpflichtung maßgeblich sein sollte.

Die Aggregation von verschiedenen Leistungsverpflichtungen eines Vertrages im Falle, dass die entsprechenden Leistungen zum selben Zeitpunkt zu erbringen sind, lehnt der DSR ab, da der DSR den Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht als adäquates Kriterium ansieht, um verschiedene Leistungsverpflichtungen voneinander abzugrenzen.

Der DSR befürwortet eine Trennung anhand des „relativen“ Veräußerungspreises unter der Voraussetzung, dass die Veräußerungspreise einzeln identifizierbar sind.

IASB DP Financial Statement Presentation

Nach den Vorstellungen des DSR sollte sich cohesiveness durch alle statements durchziehen, d. h. die Zuordnung zu einzelnen Klassifizierungen sollte in den statements identisch sein. Es muss aber beispielsweise nicht für jeden Vermögenswert in der Bilanz ein entsprechender GuV-Posten bzw. ein Cashflow-Posten gezeigt werden. Dies ist eine Frage der Tiefe der Darstellung, die in jedem statement anders sein kann, und nicht eine Frage der Zuordnung.

Der DSR ist der vorläufigen Auffassung, dass eine Klassifizierung in die sections business und financing ausreichend ist. Eine weitere Unterteilung von business in die categories operating und investing wird in der GuV und

der Kapitalflussrechnung ggf. für sinnvoll erachtet.

Nach vorläufiger Ansicht des DSR ist eine nach anderen Kriterien – wie vorhandenes Risiko und Liquidität – gegliederte Bankbilanz aussagekräftiger.

Non-financial liabilities beinhalten einen Finanzierungseffekt. Der Finanzierungsanteil soll jedoch, um eine Aufteilung zu vermeiden, nach der Auffassung des DSR nicht separat unter financing dargestellt werden, sondern die liability vollständig in business abgebildet werden.

Der DSR spricht sich grundsätzlich für den Ausweis von equity innerhalb der financing section in einer separaten Zeile aus.

Der DSR ist für einen getrennten Ausweis des comprehensive income und des other comprehensive income, wobei die Mehrheit des DSR keine Präferenz dafür hat, ob der getrennte Ausweis innerhalb eines single statement oder in zwei separaten statements erfolgen sollte.

Die Mehrheit des DSR befürwortet eine Klassifizierung in business und financing auch im other comprehensive income.

Der DSR ist der Auffassung, dass die direkte Methode entscheidungsnützliche Informationen vermittelt. Aber der DSR ist nicht davon überzeugt, dass diese Methode mehr entscheidungsnützliche Informationen als die indirekte Methode vermittelt. Ferner lehnt der DSR die Einführung eines reconciliation schedule mit dem im Diskussionspapier vorgeschlagenen Disaggregationsniveau ab.

Financial Crisis

Die derzeit geltenden Regelungen für die Wertminderung von Finanzinstrumenten nach IFRS und US GAAP stellen den Ausgangspunkt der Diskussion hinsichtlich dabei bestehender Verbesserungsnotwendigkeiten dar. Der DSR diskutiert die Anwendung des incurred loss model und des expected loss model. Es wird erläutert, dass nach den Einschätzungen von Analysten bei Banken mit

überwiegendem Kreditgeschäft die nach dem incurred loss model bemessenen Wertberichtigungen nicht ausreichen würden. Im Rahmen der Diskussion betrachtet der DSR auch die Passivseite. Wendet man das incurred loss model auf der Passivseite an, so könnte beispielsweise eine Verbindlichkeit für noch nicht eingetretene Garantiefälle nicht gebildet werden. Es wird angemerkt, dass es einen Unterschied macht, eine Verpflichtung zu erfüllen oder eine Ausfallwahrscheinlichkeit zu berücksichtigen. Dieser Aspekt soll aus konzeptioneller Sicht noch näher untersucht werden. Ferner soll ein Vergleich zwischen incurred loss model und onerous contract test durchgeführt werden.

Der DSR beschließt ein Positionspapier zu folgenden Punkten zu veröffentlichen:

- Dynamische Risikovorsorge (dynamic provisioning)
- Replacement von IAS 39
 - Full Fair Value / Mixed Model
 - Mixed Model mit weniger Klassen (cost / at fair value through profit or loss)
 - Klassifizierung nach management intent / objektiven Kriterien
 - Wertminderung (expected loss model / incurred loss model)
 - Wertaufholung bei Equity-Instrumenten
 - Angleichung der Saldierungsregelungen bei Derivaten nach IFRS und US GAAP
- Fair Value-Option
- Own credit risk

Impressum:

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC)
Zimmerstr. 30
10969 Berlin
Tel 030-206412-0
Fax 030-206412-15
Mail: info@drsc.de

Haftung/Copyright:

Trotz sorgfältiger Prüfung durch die Redaktion kann vom Herausgeber keine Haftung für die Richtigkeit der in diesem Text veröffentlichten Inhalte übernommen werden. Kein Teil dieser Veröffentlichung darf ohne ausdrückliche Genehmigung des DRSC reproduziert werden.

© Copyright 2009 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Alle Rechte vorbehalten